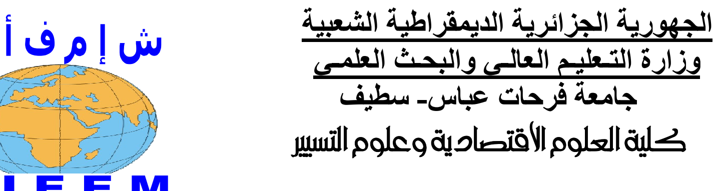




الجهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة فرحات عباس- سطيف
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير



بالتعاون مع:

مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورومغاربي

الملتقى العلمي الدولي

حول



أيام 20-21 أكتوبر 2009

عنوان المداخلة

نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر-

من إعداد الباحث
الاستاذ : ولهي بوعلام
استاذ مكلف بالدروس – قسم التسيير
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير –
جامعة المسيلة
البريد الالكتروني : oualhib@yahoo.fr

نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة

- حالة الجزائر-

مقدمة :

إن الحقيقة التي باتت لا تقبل الشك أن الجزائر من بين الدول المصدرة للنفط التي تراجعت مداخيلها على نحو فاق كل التوقعات نتيجة الانهيار المتتالي لأسعار النفط . ولقد بات من الضروري البحث عن أفضل الوسائل للتخفيف من حدة هذه الصدمة ، و في رأي أنها لن تكون خارج الإطار الذي حددته الأمم المتحدة من خلال مؤتمرها الدولي لتمويل التنمية القاضي بضرورة تبني سياسات مالية ترتكز على تعبئة الموارد المحلية ، التي لن تكون ذات جدوى ، إلا من خلال تفعيل الأدوات الرقابية التي تجسدها النظم الضريبية المحلية مع مجابهة الفساد الاقتصادي، و على هذا الأساس تتمحور إشكالية هذه الدراسة في البحث عن كيفية تفعيل أدوات الرقابة الجباية للتخفيف من آثار الأزمة على الجزائر و ذلك عبر المحاور التالية :

I. *الأزمة المالية العالمية ، الإخفاق الرقابي و تنامي الجنات الضريبية.*

II. *الآثار المتوقعة على الاقتصاد العالمي والحلول المقدمة .*

III. *النظام الرقابي الجبائي و دوره في مجابهة الأزمة– حالة الجزائر*
(العوائق – و مقترحات التفعيل)

I. لأزمة المالية العالمية : الإخفاق الرقابي ، تنامي الجنات الضريبية و فساد العولمة.

أولا : الأسباب المباشرة للأزمة

يعيش العالم اليوم اخطر أزمة مالية منذ أزمة الكساد العظيم في ثلاثينيات القرن الماضي، وغطت بظلالها على مجمل الفعاليات المالية و الاقتصادية و حتى السياسية، فلم يعد أي بلد في منأى عن آثارها المدمرة إن على مستوى البلدان المتقدمة أو على مستوى البلدان النامية على حد سواء.

فالأزمة التي لازال يعيشها العالم اليوم و تعيشها الولايات المتحدة الأمريكية بصفة خاصة نجمت عن عدم الالتزام غير المسؤول بل المتعمد لمتطلبات وقواعد النظام المصرفي السليم الذي ينبني على سياسات مصرفية أساسية وهي : [1]

- سياسة إدارة السيولة و الربحية.
- سياسة إدارة مخاطر الائتمان.
- سياسة كفاية رأس المال.

فجريا وراء أقصى ربح ممكن أفرطت المؤسسات النقدية في تقديم كم ضخم للغاية من القروض للأفراد في مجال الرهن العقاري دونما أية دراسات استعلامية تذكر، مما أدى إلى عدم التزام الكثير من المقرضين عن السداد، مما وضع الكثير من البنوك على مشارف الانهيار و الإفلاس، ولقد ساعد على الوضع أربعة عوامل وهي: [2]

- الغياب شبه التام للرقابة من السلطات النقدية على العمل المصرفي.
- تصاعد المضاربات بلا ضابط ولا رابط ولا منطق خاصة في بورصة " وول ستريت ".
- انتشار استخدام أدوات مالية وهي المشتقات أي المستقبليات و الخيارات و التحوطات ضد تغير سعر الفائدة.
- فساد الإدارة العليا في كثير من هذه المؤسسات مما جعلها لا تهتم كثيرا بالقواعد المصرفية قدر اهتمامها بالمرتبات الحالية التي كانت تتقاضاها فمثلا بلغت ملرتبات ومكافآت رئيس بنك " ليمان براذرز" 486 مليون في عام 2007 .

وفي نفس السياق قال المدير العام لصندوق النقد الدولي " دومنيك ستراوس– كان " إن أزمة الأسواق المالية كانت نتاجا لثلاثة إخفاقات وهي : [3]

- إخفاق تنظيمي ورقابي في الاقتصاديات المتقدمة
- إخفاق في إدارة المخاطر في المؤسسات المالية الخاصة.
- إخفاق في آليات الانضباط في السوق .

وبالتالي يمكننا طرح العديد من التساؤلات حول وظيفة الدولة الأم في الاقتصاديات الرأسمالية هل هي الوظيفة الحارسة ؟ أم هي وظيفة التدخل؟ أين ومتى يمكن استخدام الوظيفة السيادية ، وما هو موقعها في ظل هذه التحولات المتسارعة و الخطيرة للاقتصاديات العالمية ؟.

ثانيا: الأسباب الخفية و غير المباشرة

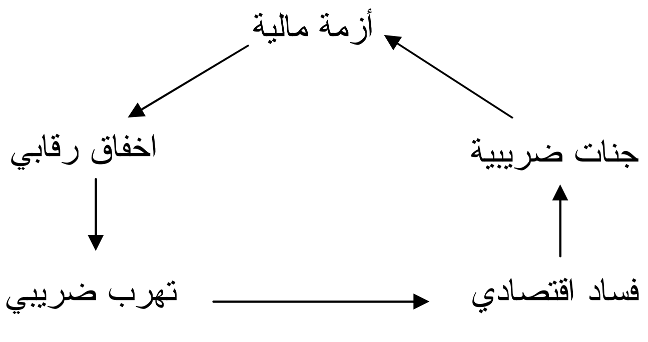
إن كانت أزمة الرهن العقاري هي السبب المباشر و العلني فإن هناك أسبابا خفية أخرى تراكمت مع مرور السنين، و تجاهلها الكثير من الفاعلين على الساحة الاقتصادية العالمية، بالرغم من التحذيرات التي أطلقها عديد الباحثين و المنظمات ذات الصلة، وهي من طلب الآثار السيئة للعولمة الاقتصادية، لذلك يجب التركيز على سببين رئيسيين و هما:

1- **تنامي الجنات الضريبية :**

لقد شجع النظام العالمي الجديد زيادة عدد ما يسمى بالواحات الضريبية "**les paradis fiscaux**" التي تعبأ برؤوس الأموال الهاربة من دفع الضرائب في بلادها وتشير الإحصائيات إلى أن هناك ما يقارب مائة منظمة في العالم تدير منها المصارف و شركات التأمين وصناديق الاستثمار أموال زبائنها الأثرياء و تخلصها بانتظام من قبضة الوطن الأمم فيما يتعلق أو عن الضرائب و الرسوم،ومن أهم ما تمتاز به الجنات الضريبية هو :

- غياب شفافية النظام .
- عدم تبادل المعلومات الضريبية.
- تنامي الشركات الوهمية.

ويأتي في مقدمة تلك المناطق (جزر الكيمين الكريبية) الخاضعة للتاج البريطاني في يوجد فيها ما يزيد عن 500 مصرف مسجل. [4] وبناءا على إحصائيات صندوق النقد الدولي فإن هناك ما يزيد عن (2000) مليار دولار ستظل مهربة عبر هذه المصارف و الشبكات بحجة حرية تنقل رأس المال ، بل الغريب أن معظمها متواجد في الأراضي الألمانية و البريطانية و الأمريكية وحتى اليابانية، وبذلك فإن هذه الجنات الضريبية هي من الأسباب الحقيقية و العميقة التي أدت إلى ظهور الأزمة المالية العالمية. [5]



المصدر : من إعداد الباحث

2- **فساد العولمة :**

لاشك أن العولمة وما أدت إليه من هدم للنظم المحلية الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و لمنظومة القيم الحضارية و الثقافة قد مهدت الطريق لشيوع الفساد في هذه النظم فتحولت إلى نظم للفساد المالي و التجاري و الاجتماعي و الإداري و السياسي ، و بذلك وفرت مناخا خصبا للجريمة المنظمة مما حجب الحقيقة عن الاستفادة من تجربة الأزمة التي حدثت في جنوب شرق أسيا سنة 1997. [6]. ويقسم المختصون الفساد

إلى فساد صغير وفساد كبير فالفساد الصغير هو وضع اليد على المال العام و الحصول على مواقع متقدمة للأبناء والأقارب في الجهاز الوظيفي و في قطاع الأعمال، أما الفساد الكبير فهو مرتبط بالصفقات الكبرى في عالم المقاولات و تجارة السلاح و الحصول على التوكيلات التجارية للشركات الدولية المتعددة الجنسيات. [7] وهو ظاهرة تسئ بالدرجة الأولى إلى المال العام، وهو يرتبط بالتهرب الضريبي، بل إن التهرب الضريبي يعتبر أحد مظاهر الفساد الاقتصادي. [8]

إن الآثار المدمرة للفساد ليست مجرد آثار أخلاقية بل لها تكلفتها الاقتصادية و الاجتماعية الباهظة، ووفقا لبعض الحسابات المبدئية للتكلفة الاقتصادية للفساد يمكن ملاحظة ما يلي: [9]

- يؤدي ارتفاع حجم التهرب الضريبي بفعل ممارسات الفساد إلى زيادة عجز الميزانية العامة للدولة وضعف مستوى الإنفاق العام على السلع و الخدمات الضرورية.
- ارتفاع تكاليف الخدمات إلى حدود 10% نتيجة التكاليف الإضافية الناجمة عن ممارسة الفساد.
- ارتفاع تكاليف التكوين الرأسمالي نتيجة العمولات التي ترتفع في دول العالم الثالث إلى حدود 50% من التكلفة الحقيقية.

II. ألآثار المتوقعة على الاقتصاد العالمي و الحلول المقترحة

أولا : الآثار المتوقعة على الاقتصاد العالمي :

يشير جزاء البنك الدولي إلى أن آثار الأزمة المالية سواء تلقى بطلانها يشكل مباشر على الاقتصاد العالمي وهذا خلا لسنة 2009 ويتوقعون بأن يتقلص معدل نمو إجمالي الناتج المالي العالمي من 2.5% عام 2008 إلى 0.9% عام 2009 و أن ينخفض معدل النمو في البلدان النامية من نسبة 7.9% عام 2007 إلى 4.5% عام 2009. [10]

ومع تطبيق أوضاع الائتمان و انخفاض مستوى تقبل المخاطر من المرجح أن يتقلص نمو الاستثمارات في بلدان العالم النامية من 13% عام 2007 إلى 3.5% عام 2009 وهي نسبة كبيرة للغاية بالنظر إلى أن ثلث نمو إجمالي الناتج المحلي يعزى إليها.

ويتوقع خبراء اقتصاديون آخرون بالبنك الدولي تقلص حجم التجارة العالمية بنسبة 2.1% في عام 2009 وهي المدة الأولى منذ سنة 1982 وستتأثر جميع بلدان العالم من جراء انخفاض حجم الصادرات مما يعكس ليس فقط التباطؤ الحاد في الطلب العالمي، ولكن أيضا انخفاض توافر ائتمان التصدير. وقد خلص التقرير في النهاية إلى أن الانخفاضات الحادة في أسعار النفط و المواد الأولية تعد نهاية لأبرز فترة انتعاش تاريخية في أسعار المواد الأولية في القرن الأخير وقد دامت فترة الانتعاش خمس سنوات متتالية، حيث أنه خلال الفترة 2003 و منتصف 2008 ارتفعت أسعار النفط بنسبة 320%% بقيمة دولار. [11] ولذلك فإن حجم الخسائر جراء الأزمة على الاقتصاديات العربية التغطية ستكون باهظة في المستقبل القريب، فقد قدرها الدكتور أحمد جويلي بحوالي 2500 مليار دولار، متوقعا في نفس الوقت انخفاض معدل النمو الاقتصادي من 5% إلى 3% مع تزايد العجز في غالبية الموازنات العربية. [12] و في آخر تقدير صدر عن صندوق النقد الدولي لاحظ الخبراء أن منطقة الشرق الأوسط و شمال افريقيا لم تسلم من تداعيات الأزمة المالية العالمية و لكن أساسيات اقتصادياتها الجيدة و ردود أفعال سياستها الملاءمة و احتياطاتها الضخمة من النقد الأجنبي تعمل على التخفيف من أثر الأزمة [13] ومن المتوقع أن يتباطأ النمو في الشرق الأوسط و شمال افريقيا ليصل إلى 2.6% عام 2009. ولذلك فالمشكلة المطروحة اليوم ماذا بعد تجاوز الصدمة الأولى ؟ و هل تكتفي الجزائر بمداخيل صندوق ضبط الموارد لامتصاص الصدمة وإحداث النمو المطلوب؟

ثانيا : مقترحات الحلول المقدمة :

1- **خطة الإنقاذ الأمريكية** ترتكز خطة الإنقاذ الأمريكية على بنود أساسية لعل أهمها :

- السماح للحكومة الأمريكية بشراء أصول هالكة.
- تساهم الحكومة الأمريكية في رؤوس أموال و أرباح الشركات المستفيدة من هذه الخطة.

- منح إعفاءات ضريبية.
- تحديد التعويضات لرؤساء الشركات عند الاستغناء عنهم.
- استعادة العلاوات التي تم تقديمها على أرباح متوقعة لم تتحقق بعد.
- يدرس القضاء القرارات التي يتخذها وزير الخزانة.
- اتخاذ إجراءات ضد عمليات وضع اليد على الممتلكات.

وما يمكن ملاحظته حول هذه الخطة وجود آراء معارضة لها و يبدي كثير من الأمريكيين نوابا و مواطنين خشيتهم من الثمن الذي سيتحمله دافعوا الضرائب ،في الوقت الذي يعتبرون انه لا توجد ضمانات كافية لإنجاح الخطة .

2- جهود الدول والهيئات ذات الصلة

على غرار خطتي الإنقاذ الأولى و الثانية المعدتين من طرف الولايات المتحدة الأمريكية،وضع قادة العالم السياسيون و الماليون خططا عديدة لمكافحة الأزمة المالية و استعادة الثقة في النظام المالي العالمي، و اتفقت المجهودات إلى ضرورة التنسيق بين مجموعة الاقتصاديات المتقدمة السبعة و البلدان الخمس عشر الأعضاء في منظمة اليورو، و اللجنة الدولية للشؤون النقدية و المالية التي تمثل أعضاء الصندوق البالغ عددهم 185 بلدا، ومجموعة العشرين التي تمثل كلا من الاقتصاديات المتقدمة و النامية.

ونتيجة لذلك وضع جزاء صندوق النقد الدولي مجموعة من الإجراءات للحد من الأضرار و تنشيط الاقتصاد، أمكن تلخيصها فيما يلي:

- ينبغي إن تستخدم الاقتصاديات المتقدمة " سياسة المالية العامة عندما يتسنى لها ذلك" في القطاعين المالي و الإسكان ويجب أن تكون مستعدة لدفعة تنشيطية مالية على نطاق أوسع، كما يجب استخدام السياسة النقدية لدعم النمو استنادا إلى تخفيض أسعار الفائدة الذي أجرته البنوك المركزية على أساس تعاوني.
- ينبغي أن تستخدم الاقتصاديات الصاعدة عملية السحب من الاحتياطات لتعويض النقص المؤقت و المفاجئ في تدفقات رأس المال، وتعزيز الثقة في العملات المحلية، كما يجب أن يستعان بالمساعدات المقدمة من قبل صندوق النقد الدولي.
- أما بالنسبة إلى الدول النامية التي تعاني انخفاضا في الطلب على الصادرات و تراجعا في القدرة على الوصول إلى الائتمان التجاري و ارتفاع التضخم و تكاليف المعيشة، فإنه يجب عليها الاستعانة بمعونات صندوق النقد الدولي بالتوافق مع عدم تخفيض الدول الغنية لمساعداتها.

ولا تبتعد نظرة الأمم المتحدة، عن نظرة صندوق النقد الدولي و البنك الدولي وذلك من خلال مؤتمر المتابعة الدولي لتمويل التنمية الذي انعقد نهاية 2008 في عز الأزمة المالية العالمية.

وقد كان من بين التوصيات الهامة التي تم التركيز عليها ضرورة تعبئة الموارد المحلية من أجل التنمية، وتم التركيز على مواصلة الإصلاح المالي بما فيه الإصلاح الضريبي الذي له أهمية أساسية بالنسبة لتعزيز سياسات الاقتصاد الكلي و تعبئة الموارد العامة المحلية، كما تم التركيز على زيادة الجهود المبذولة لزيادة عائدات الضرائب من خلال تحديث النظم الضريبية وزيادة كفاءة جباية الضرائب و توسيع القاعدة الضريبية، و مكافحة التهرب الضريبي على نحو فعال. [14]

وانطلاقا من الأهمية الكبرى المعطاة للسياسة الضريبية لتعبئة الموارد المحلية في الدول ، فإنه ينبغي تفعيل أدواتها الرقابية بشكل يخفف من حدة الأزمة المالية ويرصد الأموال اللازمة لمواجهة التحديات، وهو في اعتقادي الطريق الذي يجب أن تسلكه الدول النامية في ظل تداعيات هذه الأزمة.

III. دور النظام الرقابي الجبائي للحد من آثار الأزمة [حالة الجزائر]

أولا : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

❶ **مفهوم الرقابة الجبائية :** من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه نظام يقوم على اساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، لأجل التأكد من صحة و مصداقية التصريحات ولذلك فإن المصالح

الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد و نصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية ،وسوف نركز على التعاريف التالية :

تعريف (1) " ... أنها فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواءا أكانو ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية " [15]

تعريف (2) " الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة " [16]

هذا من جهة و من جهة أخرى هناك من الباحثين و المختصن يعتبرون أن الرقابة الجبائية هي مرادف لمصطلح المراجعة الجبائية و بالتالي يعرفون المراجعة الجبائية على أنها : " المراجعة الجائية هي عارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي، أو تقييم و الهدف منه هو تشخيص جبائي للمؤسسة" [17] كما يعرفها آخرون بانها " ... هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية ، من جهة و بغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسةو المتبعة في التسيير من جهة أخرى ، و ذلك بالتحكم في الامكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزيتة العمومية " [18]

ومن خلال هذه التعاريف يمكننا أن نميز بين اهداف رئيسية و أهداف ثانوية للرقابة الجبائية و.

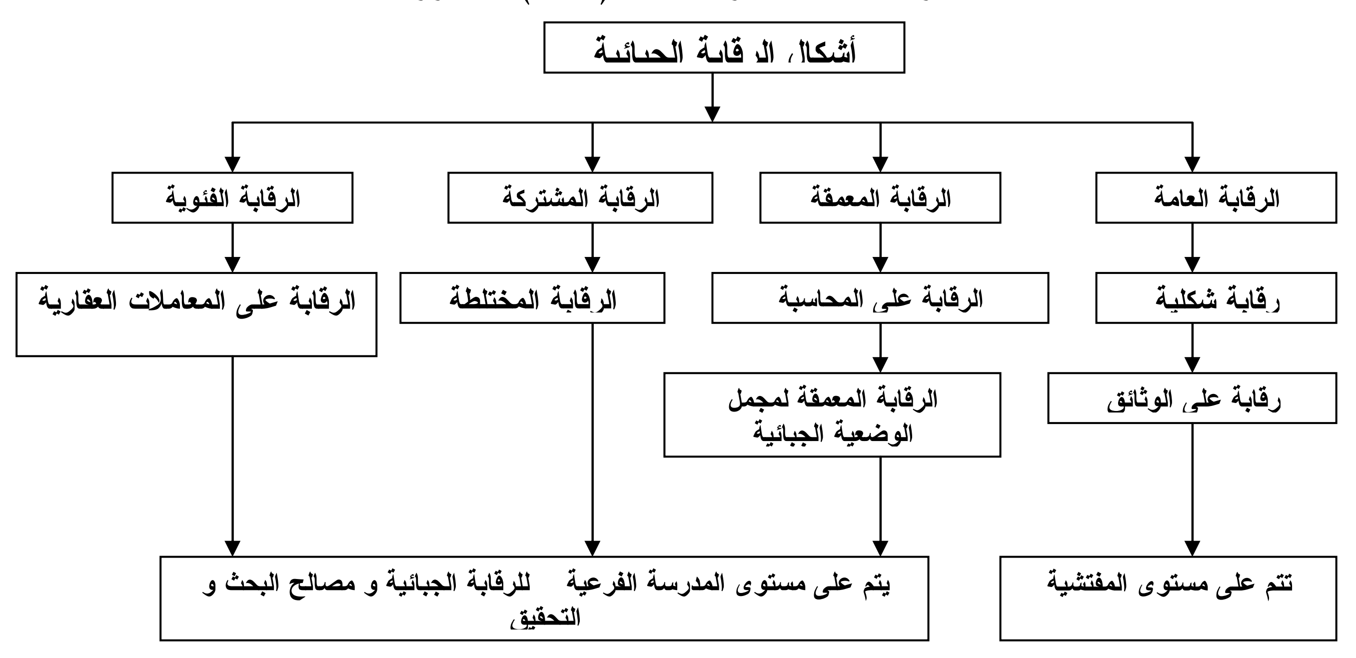
❶ **الأهداف الرئيسية :**

- التأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسة اتجاه القوانين الجائية.
- مراقة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول.
- تقيم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الامكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

❶ **الأهداف الثانوية :**

- تقيم الحظر الجبائي الناتج عن التطبيق السيء للقواعد الجبائية.
- تجنب العقوبات و الزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخرفيه ، أو الانتقاص منه.
- توضيح أهمية الحظر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- إبراز نقاط القوة و نقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار.

ثانيا : أشكال الرقابة الجبائية_أن المراقبة الجبائية للتصريحات الجبائية تأخذ عدة أشكال فيمكن أن تباشر بصفة عامة أو معمقة و يمكن أن تكون رقابة مختلطة أو رقابة فئوية (خاصة) كما يبرزه الشكل:



المصدر : من إعداد الباحث

1- الرقابة العامة :

تتم على مستوى متفشيات الضرائب و يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة و الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق ، حيث يقوم رئيس المتفشية مراقبة و فحص تصريحات المكلفين بالضرائب و تتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي و هو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة [19]

- الرقابة الشكلية le Contrôle formel

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشيه الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة و هي تهدف إلى ما يلي :

- التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة.
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.

وفي الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحيانا ينجز و أحيانا كثيرة لا ينجز و هذا يعود إلى الأسباب التالية :

- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.
- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عال من الكفاءة.

- الرقابة على الوثائق Le Contrôle sur pièces

يتم هذا النوع بمراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة ، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريحات و مقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشيه الضرائب.

و ما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه جاء منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة ، حيث يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. [20] . إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى :

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح.
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.
- إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الادارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة ، و كثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى ، إضافة غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية.

2- الرقابة المعمقة :

يجب التميز بين نوعين من الرقابة : التحقيق في المحاسبة ، و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف . و إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي ، و هو استمرار للرقابة على الوثائق ،و في هذا النوع تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناءا على اقتراحات المديريات الولائية و معلومات أخرى بحوزتها ن ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناءا على عدة مؤشرات أهمها : [21]

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية و المحاسبية.
- أهمية الأرباح و المداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير ، أو الشركاء.

- العجز المتكرر.
- طبيعة النشاط الممارس و أهمية المنتوج في السوق.
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

1-2 – التحقيق في المحاسبة La vérification de la Comptabilités

أن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته ، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. [22]

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل و الكيفيات التي تساعد في صحة و تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد و أسس عملية و علمية ، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة ، و هي مصدر كل البيانات و المعلومات المالية.

ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي وقد كان نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حتى جاء فيه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها "

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.

وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تسريعي يضمن حقوق المكلف بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق و انتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة.[23]

أما بخصوص تطور مردودية التحقيق المحاسبي خلال الفترة 2001-2006 تكون مفصلة في الجدول التالي رقم 1 :

الجدول رقم (01)

تطور مردودية التحقيق المحاسبي 2001-2006 **الوحدة : مليار دج**

السنة / بيان	2001		2002		2003		2004		2005		2006	
	عدد القضايا	المبلغ	عدد القضايا	المبلغ	عدد القضايا	المبلغ	عدد القضايا	المبلغ	عدد القضايا	المبلغ	عدد القضايا	المبلغ
DIW	142.7	5.070	1392	5.814	1460	5.407	1895	5.763	2037	6.831	2005	10.845
S.RV	313	7.78	275	11.201	208	10.115	223	4.664	180	8.216	180	3.857

المصدر : من إعداد الباحث من إحصائيات المديرية العامة للضرائب – مديرية الأبحاث و المراجعات – نيابة المديرية للبرمجة

و ما يمكن استنتاجه من خلال هذا الجدول هو التطور الملحوظ من حيث عدد القضايا المبرمجة للتحقيق سواءا بالنسبة للتحقيق على مستوى المديريات الولائية، أو على مستوى فرق الجهوية، فلقد سجلت المديريات الولائية 2005 قضية مبرمجة سنة 2006 أي بنسبة تطور بلغت 71% مقارنة بنسبة 2001، في حين سجلت فرق البحث الجهوية تراجعا بنسبة 57% في نفس الفترة. اما من حيث المبالغ المترتبة عن التحقيق فلقد تضاعفت من 5.070 مليار دج سنة 2001 إلى 10.845 دج سنة 2006 بينما شهدت انخفاضا محسوسا بالنسبة لفرق البحث الجهوية من 7.78 مليار دج سنة 2001 إلى 3.857 مليار دج سنة 2006. غير أنه في العموم هناك تطور إيجابي من حيث المردود في حالة دمج نتائج الهيئتين مع بعض ، و أن مرد هذا التطور الإيجابي يرجع في نظرنا إلى العوامل الموضوعة التالية :

- جهل بعض المكلفين للتشريع الضريبي الساري المفعول.
- تطوير إجراءات التحقيق من حيث التشريع .
- تدعيم مصالح الرقابة بحملة الشهادات الجامعية و المختصين.
- تكثيف عملية التكوين و التدريب.
- تقوية الإعلام و الاتصال عن طريق الانترنيت و الدلائل التطبيقية و المنشورات.

وفي الواقع أن هذا التطور الإيجابي لا يرقى إلى المستوى المطلوب المستهدف من عملية التحقيق المحاسبي للحد من تنامي ظاهرة التهرب الضريبي، مما يطرح جملة من التساؤلات حول مدى فعالية هذا النوع من الرقابة في ظل انعكاسات الأزمة الاقتصادية و المالية العالمية التي ترجمتها الحكومة في قانون المالية لسنة 2009 و القانون المالي التكميلي لنفس السنة، و ما يمكن إدراجه من نقائص تقف دون تحقيق الأهداف المرجوة من هذا النوع من الرقابة ما يلي

- برمجة المكلفين الذين لا يمتلكون خطرا جبائيا.
- النقص الفادح في عدد المحققين و عدم تأهيل البعض فيهم مما أثر على عدم تناسب توسع الأنشطة مع برامج التحقيق، فالمؤسسة التي يتم برمجتها قد لا يعاد برمجتها سنوات طويلة او مدى حياتها.
- عدم تحديث معايير اختيار المؤسسات القابلة للتحقيق تماشيا مع تطور تقنيات التحايل القانوني من دفع الضرائب خصوصا المعاملات الالكترونية وتطور التكنولوجيا .
- عدم تشجيع المؤسسات التي تبدي تعاونا و حسن سلوك مع المحققين و المستعدة لتسديد ما ترتب عليها من حقوق من التخفيض الفوري الكلي أو الجزافي من الزيادات الإضافية.

2- 2 – التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'ensemble (V.A.S.F.E) و هو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث و التقصي من أجل الكشف عن الفروقات مما بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) و ما بين المداخيل المحققة فعلا ، و هي تهدف إلى تحقيق ما يلي :

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل .

– مراقبة تجانس هذه المداخيل مع صحة الذمة المالية و وضعية الخزينة ، عناصر الثراء الخارجية و أعباء أعضا السكن العائلي. إن معايير اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة تتمثل في الآتي :

- الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي **(I.R.G)** وجود تناقضات بين الدخل المصرح به و المصاريف الهامة و الجلية التي قاموا بها.
- الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة ، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.
- الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات و دلائل تبرز مداخيل هامة مخفية مع العلم أن هذه المعايير ليست هي الوحيدة ، فالإدارة لها حق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة[24] وما يمكن طرحه كجملة أسباب بنسبة تقف دون فعالية هذا النوع من التحقيق:

- ارتباطه بالجانب الشخصي للمكلفين يصعب في مهمة فرق التحقيق.
- وجود السوق الموازية
- قلة تعامل الهيئات الإدارية الإخرى مثل مصالح ترقيم السيارات و الضمان الإجتماعي .
- قلة تعاون المصالح الجبائية فيما بينها خاصة إذا تعلق الامر بطلب معلومات من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف.
- أنه غير مفسر و غير مشروح بما يكفي بالدلائل و المنشورات.

وقد تم البدء في عملية التحقيق ابتداءا من سنة 2001، و كان المردود المالي لها مفصلا في الجدول التالي رقم 2

الجدول رقم (02)

تطور مردودية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة(V.A.S.F.E) 2001-2006 **الوحدة : دج**

لسنوات / بيان	2001		2002		2003		2004		2005		2006	
	عدد القضايا	المبلغ	عدد القضايا	المبلغ	عدد القضايا	المبلغ	عدد القضايا	المبلغ	عدد القضايا	المبلغ	عدد القضايا	المبلغ
DIW	**89**	**251.529172**	**148**	**284.321817**	**203**	**387.215.016**	**207**	**496764.838**	**197**	**315416640**	**239**	**742.890704**
S.RV	**10**	**68.680.245**	**17**	**511820398**	**20**	**328.356.877**	**31**	**318589666**	**61**	**423522753**	**39**	**242.962.615**

المصدر : من إعداد الباحث : عن إحصائيات المديرية العامة للضرائب – مديرية الابحاث و المراجعات – نيابة المديرية للبرمجة

و بما ان هذا النوع من التحقيق ترتبط بمداخيل الشخص الطبيعي أيا كانت ، فان طرقا عديدة تستخدم لتأسيس هذه المداخيل لعل أهمها :

- تحليل الحسابات المالية ، الرصيد الدائن و الرصيد المدين للبنك.
- موازنة الخزينة (الموازنة النقدية) ، أي النقد المتحصل عليه مع النقد المستعمل
- الصندوق الخاص و تستعمل عندما يمارس المكلف نشاط تجاري فردي أو غير تجاري حسب نظام الربح الحقيقي أي الفرق ما بين المتاحات المستخرجة و المتاحات المستعملة .
- التقييم الجزافي الأدنى حسب عناصر المسار الجنائي. [26]

2-3 - الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب – جمارك – تجارة)

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996 و تم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 1997/07/27[25].
و من خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق ، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من اجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية و الجمركية و التجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.
إن تقييم نشاط الفرق المختلطة يستوقفنا عند النقائص التالية :

- عدم المتاعة الدقيقة لأنشطة هذه الفرق من قبل المصالح المركزية .
- عدم فعالية التنسيق المشترك بين الهيئات الثلاثة المشكلة للفرق
- عدم التأطير الجيد لهذه الفرق.

3- الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية)

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان و هو يخص المعاملات التالية:

- العقارات المبنية.
- العقارات غير المبنية.
- مراقبة المداخيل العقارية.

و تعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار (**La Valeur Vénale**) أي قيمة العقار في السوق، و هي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، و بعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع و المشتري الخاضع لقانون العرض و الطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية و العوامل القانونية للعقار و كذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات و الدواوين و المؤسسات التي تنشط في مجال العقار.
إن الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب تبين المردود المالي كما يبرزه الجدول التالي :

الجدول رقم (03) **الوحدة : مليار دج**

السنوات	المبالغ المحققة
2000	**1414**
إلى غاية 2003/06/30	**1966**
إلى غاية 2005/12/31	**2546**

المصدر : La Lettre de la D.G.E N°= 15/2004 et N°= 24/2006

و ما يمكن طرحه من نقائص ما يلي :

- ارتباطها بالجانب الشخصي للمكلف ، مما يصعب من مهمة المحقق.
- اتساع حجم السوق الموازي.
- صعوبة مراقبة كل عقود التسجيل الخاصة بالمعاملات العقارية.
- عدم التنسيق التام بين إدارة الضرائب و مختلف الهيئات ذات الصلة بالعقار و قطاع السكن.
- النقص الفادح في عدد المحققين.

ثـــالثا : العوامل المعيقة لدور الرقابة الجبائية ومقترحات التفعيل

إن أهم العوامل التي لا تزال دون تحقيق النجاعة المطلوبة للرقابة الجبائية هي :

- عوامل مرتبطة بإرادة تأسيس الفعل الرقابي على مستوى الدولة .

-عوامل مرتبطة بظروف المحيط العام المتسم بالاقتصاد الموازي و الفساد الإداري.

1. العوامل المرتبطة بإرادة تأسيس الفعل الرقابي :

لم تؤسس الدولة الجزائري لثقافة الرقابة أو المحاسبة بصورة واضحة و دقيقة و متكاملة و مستمرة علـــى المال العام ، و إن دل هذا على شيئ فإنما يدل على الاختلال في وظيفة الدولة المتدخلة لغرض تعبئة المـــوارد العامة للدولة و ترشيدها.

فلقد أنشأت الدولة سنة 1980 مجلس المحاسبة [27] **(La cour des Comptes)** و تم تحيين صلاحيته و تعديلها طبقا للامر 95-20 بتاريخ 17 جويلية 1995.

و هو ينتظم في شكل غرف ذات اختصاص وطني و عددها (08) و غــرف ذات اختصـــاص اقليمـــي و عددها (09) و غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية، و يتولى رئاسة المجلس رئيس يعينه رئيس الجمهورية و يساعده في ذلك نائب للرئيس.

و يستند دور النيابة العامة في مجلس المحاسبة لناظر عام يساعده نظار مساعدون ، و لمجلس المحاســبة أيضا كتابة ضبط تستند لكاتب ضبط يساعده كتاب ضبط.

ولقد حدد المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 مهام و اختصاصـــات مجلـــس المحاسبة و هي :

- تقديم الحسابات.
- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين.
- رقابة الانضباط في مجال الميزانية و المالية.
- رقاة نوعية التسيير.
- تقسيم المشاريع و البرامج و السياسات العمومية.

و بالتدقيق في هذه المهام نجد أنها متطابقة مع مهام مختلف المجالس ذات الاختصاص في العالم، و لكن بالنسبة للجزائر لم يعد مجلس المحاسبة يقوم بالدور المنوط به منذ آخر تقرير صدر في الجريد الرسمية رقم 12 بتاريخ 1999/02/20 [28]، بمعنى أخر أن مجلس المحاسبة لم يواكب إطلاقا فترة دعم النمو و الإنعاش الاقتصادي التي تميزت بالارتفاع الكبير لحجم الإنفاق العمومي الذي لازمته العديد التجاوزات والبرامج العشوائية . [29] [29]

و لتوضيح الصورة اكثر يجب الإشارة غلى حجم الاستثمارات المنجزة خلال الفترة 1999/01/01 إلى 2008/12/31 في الجدول التالي :

الجدول رقم (04) : الأستثمارات المنجزة طيلة الفترة الممتدة من 1999/01/01 إلى 2008/12/31

التعيـــــين	إنجازات 1999-2003 (مليار دينار)	إنجازات 2004-2008 (مليار دينار)	مجموع إنجازات 1999-2008 (مليار دينار)	مجموع إنجازات 1999-2008 (مليار دولار)
أ- الاستثمار المحلي				
1- الاستثمارات الممولة من ميزانية التجهيز للدولة	2.348	7.848	**10.196**	**156**
2- الاستثمارات المنجزة من قبل الوطنين الخواص				
منها :				
* الاستثمارات المنجزة في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب	84	119	203	
* الاستثمارات المنجزة في قطاع الفلاحة	104	236	340	
* الاستثمارات الممولة من قبل البنوك (خارج الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب و الفلاحة)	305	2.205	2.510	
المجموع - أ -	**2.841**	**10.408**	**13.249**	**203**
ب- الاستثمارات الأجنبية				
1- الاستثمارات ف إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار	136	1.562	1.698	26
2- الاستثمارات في قطاع الطاقة و المناجم	697	665	1.362	21
المجموع - ب-	**833**	**2.227**	**3.060**	**47**
المجموع العام (أ + ب)	**3.674**	**12.635**	**16.309**	**250**

المصدر : حصيلة المنجزات الاقتصادية و الاجتماعية .www.premier–ministre.gov.dz. Consulté le 12/08/2009

و على غرار مجلس المحاسبة، أنشأت السلطات العامة المفتشية العامة للمالية **(Inspection générale des finances)** بموجب المرسوم 08/53 المؤرخ في 1980/03/01 ووضعت تحت السلطة المباشرة لوزر المالية، يرأسها مفتش عام يعين بمرسوم رئاسي باقتراح من وزير المالية، و تمثلت صلاحيتها في المجالات التالية:

- مراقبة التسيير و الوضع المالي في المصالح و الهيئات التي تجري عليها المراقبة .
- مراقبة صحة المحاسبة المالية و سلامتها.
- مطابقة العمليات التي تمت مراقبتها لتقديرات الميزانية أو برامج الاستثمار و ميزانيات التسيير و التجهيز.

و في المرسوم الأخير الصادر بالجريدة الرسمية رقم 14 بتاريخ 2009/03/04 تم توسيع صلاحياتها في الرقابة و التدقيق لتشمل تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية وذلك فيما يخص :

- إبرام و تنفيذ كل عقد و طلب.
- المعاملات القائمة على الذمة المالية العقارية و المنقولة .
- تسيير الوضعية المالية.
- شروط استعمال الوسائل و تسييرها.
- سير الرقابة الداخلية و هياكل التدقيق الداخلي.

و والملاحظ أن هذه المفتشية لا تصدر تقارير علنية فيما يخص مهامها، بل تتقيد بإرسال التقرير إلى الهيئة الوصية التي طلبتها و إلى الوزير المكلف بالمالية ، ثم إن توسيع نطاق تدخلها لدى المؤسسات الاقتصادية العمومية جاء متأخرا ، بالنظر إلى أن معظم المؤسسات الاقتصادية العمومية تعرضت لمخاطر التسيير المالي منذ برامج إعادة الهيكلة. إضافة إلى ذلك فإن هذه الهيئة لا تتمتع بالاستقلالية المطلوبة لطالما أنها تحت وصاية السيد وزير المالية مما يجعل من التقارير التي تصدرها أقل حيادية و غير موضوعية في بعض الأحيان.

2-العوامل المرتبطة بظروف المحيط العام المتسم بالاقتصاد و الموازي و الفساد الإداري

1-2 : _الاقتصاد الموازي_:

إ ن الاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل يتميز بوجود الأنشطة الاقتصادية التي تتم بعيدا عن أعين الحكومات و أجهزتها الرقابية ، و في ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة، و مع مرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق.

و في الجزائر هناك قلق واضح إزاء الاقتصاد الموازي و المضاربة الطفيلية ولقد كان التأكيد من طرف رئيس الجمهورية في خطابه أثناء الجلسات الوطنية حول المؤسسات الصغيرة و المتوسطة حيث قال ... " و لما كان من المؤكد أن الاقتصاد الطفيلي لحق الضرر بالتنمية الوطنية، كان لابد من القضاء عليه ". [30]

هذا من جهة ومن جهة أخرى حددت المديرية العامة للضرائب أهم مظاهر الاقتصاد الموازي في الجزائر و كانت كالتالي : [31]

- البيع و الشراء بدون فواتير.
- تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي.
- تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال.
- تخصيص الثمن المصرح به لدى الجمارك.
- استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات.
- التغير القانوني و المحاسبين لمختلف القوانين الأساسية و السجلات التجارية.
- النشاط التجاري و غيره ضمن مناطق غير حضرية و غير تجارية.

2-2 : الفساد الإداري :

تتجلي مظاهر الفساد في الأدوات التي تجعله ممكنا و هي كالتالي :

- تنفيذ اللوائح الحكومية (القرارات) مثل إصدار الرخص (التراخيص) و تقسم الأراضي إلى مناطق و غير ذلك من اللوائح التي قد تنطوي على قيمة اقتصادية كبرى.
- الإشراف على عقود الاستثمارات الحكومية التي قد تنطوي على محاباة لبعض المناطق دون غيرها.
- اتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب (المراجعة المحاسبية و تحديد الجداول).
- الإشراف على عقود المشتريات الحكومية.
- الإشراف على وسائل الحصول على الخدمات العامة المنخفضة الثمن.
- الإشراف على تعيين الموظفين و ترقيتهم.
- الإشراف على إرساء الأشغال العامة أو عقود المشتريات على المؤسسات التي تحوز العطاءات و الهدايا.

ولذلك فإن الفساد في القطاع الضريبي له آثار عديدة من أهمها :

- عندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا يؤدي بالبعض إلى تقديم إقرارات ضريبية تظهر وعاءا ضريبيا غير حقيقي مما يخل بمبدأ العدالة الأفقية في حين لا يستطيع بعض الأمناء للقيام بذلك مما يحرم في نهاية المطاف القطاع المالي من إيرادات كانت متوقعة.
- يترتب على الممارسات الفسادية في القطاع الضريبي مقدرة زائغة على الدفع للمكلفين المتهربين. [32]
- شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي له.
- انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى كثير من المؤسسات و الأفراد مما يصعب من اتحاد السياسات الضريبية الملائمة في المدى المنظور على الأقل.

غير أنه إذا كان التهرب الضريبي يضعف ميزانية الدولة فإن التهرب الجمركي يخل بالأداء التنافسي بين المؤسسات فيما بينها. ومن هنا يجب التركيز على ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر ، و سوف نتطرق إلى التهرب الضريبي المشروع الذي يحدث عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في القانون الجبائي و يصطلح عليه كذلك و التجنب الجبائي[33] ومن بين أهم الإجراءات التي اتبعتها السلطات العمومية للحد من نمو الاقتصاد الموازي المتعلقة و النظام الضريبي ما يلي : [34]

- توسيع الوعاء الضريبي فيما يخص إحصاء المكلفين و الترقيم الجبائي.
- تدعيم الرقابة الجبائية بمختلف الوسائل المادية و المالية.
- تبسيط النظام الجبائي فيما يخص أنظمة فرض الضريبة.
- إحالة المتهربين ضريبيا أمام العدالة ، و استنادا و إحصائيات المديرية العامة للضرائب إلى أنه تم خلال سنة 2007 تقديم 968 قضية أمام العدالة بتهمة التهرب الضريبي بزيادة 116 قضية عن سنة 2006، و ترتكز طبيعة المخالفات عن النحو التالي :
- 504 : قضية متعلقة التهرب الضريبي المرتبط بالوعاء.
- 269 : قضية متعلقة بعدم الوفاء بالتسديد.
- 195 : قضية متعلقة بحق الضمان المطبق على المعدن الثمين.

أما بخصوص توزيع هذه القضايا حسب طبيعة النشاط الممارس فكانت مايلي :

الجدول رقم (05) : توزيع قضايا التهرب الضريبي حسب طبيعة النشاط

النشـــــاط	عدد قضايا أمام العدالة
– الاستيراد	**142**
– التجارة بالجملة	**277**
– التجارة بالتجزئة	**73**
– أشغال عقارية عمومية	**91**
– الإنتاج	**42**
– صانغي الذهب	**205**
– نشاطات أخرى	**138**

المصدر : المديرية العامة للضرائب– تقرير النشاط السنوي للمنازعات لسنة 2007

رابعا : مقترحات تفعيل آليات الرقابة الجبائية

1 -: تفعيل الدور الرقابي للدولة

تتحمل الدولة الجزائرية مسؤولية خاصة اتجاه تفعيل آليات الرقابة بصفة عامة و الرقابة الجبائية بصفة خاصة ، من اجل أن تتحقق أهداف مختلف البرامج و السياسات تماشيا مع مقتضيات الحكمانية و إدارة الحكم الرشيد، فقد لا يحقق الجهاز الضريبي أهدافه في غياب إدارة سياسية حقيقية اتجاه النظام الرقابي العـام، ولـذلك فـإن تفعيل آليات الرقابة الجبائية في الجزائر و معالجة النقائص المسجلة لن يكون ذا جدوى في ظل انحسار الـدور الرقابي للدولة ، ولهذا الغرض مقتضيات التفعيل يجب أن ترتبط بالمقومات الأساسية التالية :

1- 1 : تجسيد قيم المساءلة و التضمينية

إن قيمتي المساءلة و التضمينية ركيزتان أساسيتان للحكم الجيد و الرشيد ، فالمساءلة مبنيـة علـى حـق الشعب لمحاسبة الدولة ووضعها تحت طائلة المسؤولية من حيث كيفية استعمالها لسلطتها و لموارد الشـعب و هي تحتاج إلى الشفافية و التنافسية ، أما التضمينية فهي أن كل فرد معني بإدارة الحكم و يريد المشاركة فيهـا قادرا على فعل ذلك بصورة متساوية عبر الإدلاء بصوته، عبر المساهمة بالمشاورات، أو عبر مراقبة هيئـات الخدمات العامة المحلية [35] ، لذلك ينبغي تجسيد هاتين القيمتين عبر المؤسسـات المنتخبـة وعلـى رأسـها البرلمان .

1-2 : إعادة بعث القيم الحضارية للمجتمع

أن استشراء الفساد و انتشار الانحرافات و المنكرات المرتبطة به أضحى من أخطر المظاهر التـي تهـدد الاستقرار الاجتماعي و السياسي و تعيق مسيرة التحولات الاقتصادية لذلك بـات مـن الضـروري التفكيـر الايجابي نحو إنشاء مؤسسة الحسبة كإحدى المؤسسات الرقابية ضمن المنظومـة المؤسسـية ككـل. و يـرى المختصون أن قيام مؤسسة الحسبة يساهم إلى حد كبير في زيادة عوائد الاقتصاد الوطني التي سـوف تكـون أكبر من التكاليف المتعلقة بتوطين جهازها المؤسسي[36]

1-3 : تنشيط الدور الرقابي لمجلس المحاسبة

إن تنشيط الدور الرقابي لمجلس المحاسبة كمؤسسة دستورية من شأنه أن يساهم من خـلال مهامـه فـي مراقبة المال العام خاصة في جانب النفقات العمومية التي ما فتات تزداد مع تزايد عديد البرامج الحكومية فـي كل قطاعات الاقتصاد الوطني ، وقد يكون من الضروري في الوقت الراهن أن يبسط رقابته علـى صـندوق ضبط الموارد (Fond de Régulation des Recettes) الذي أضحى صمام الأمان للحكومة في مواجهـة الأزمة المالية و الاقتصادية العالمية .

1-4 : تفعيل الدور الرقابي للمفتشية العامة للمالية

بالرغم من الصلاحيات التي تتمتع بها المفتشية العامة للمالية إلا انه ينبغي أن تتمتع بالاسـتقلالية كسـلطة مراقبة بعيدا عن وصاية وزير المالية، و أن تدعم بالموارد البشرية المؤهلة تماشيا مع متطلبات العمل الرقابي المتزايدة.

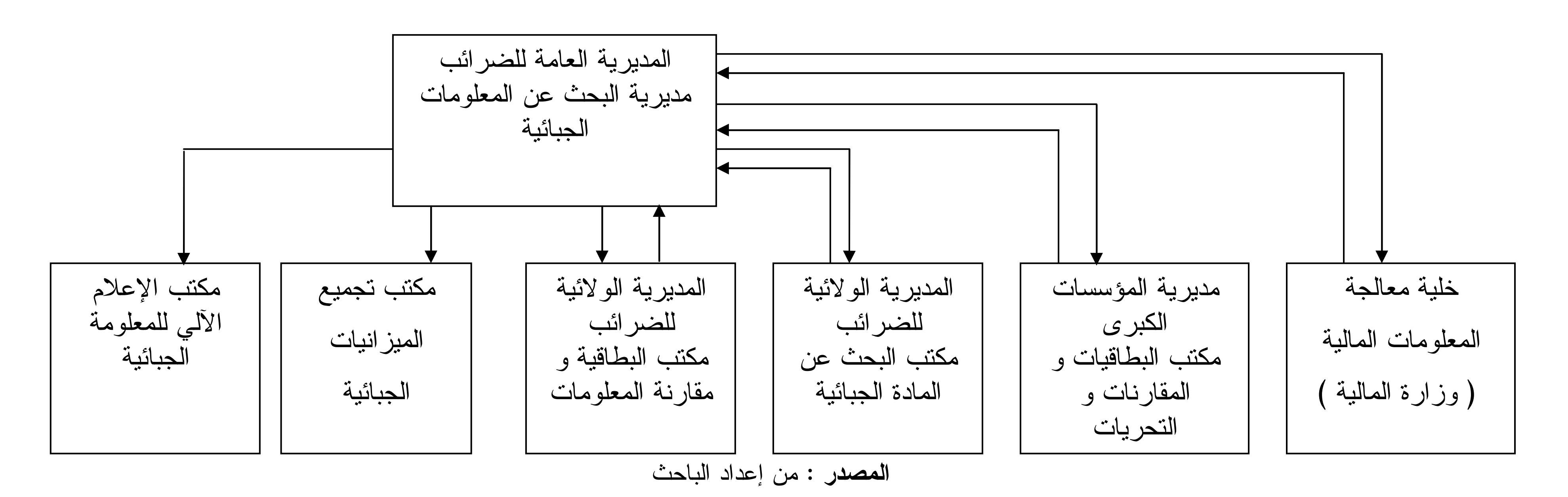
2 : متطلبات التفعيل المرتبطة بالرقابة الجبائية

2-1 : من حيث الهياكل المساعدة لعملية الرقابة الجبائية

* **تفعيل نظام المعلومات الجبائي :** لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر العمود الفقري لمصلحتي الوعاء و التحصيل، ذلك أن وظيفته تبدأ بجميع البيانات،و أدارتها، و مراقبتها و حمايتها ، و أخيرا إنتاجها ، أي ضمان وصولها إلى مستعمليها .وبغرض استدراك النقائص ثم إنشاء مديرية مستقلة بالمديرية العامة للضرائب تسمى مديرية البحث عن المعلومات الجبائية .[37]

إن الرفع من أداء هذا النظام يمكن طالبي المعلومات من تحقيق الأهداف المسطرة و لا يتأتى ذلك إلا فـي خلال : [38]

- إدخال و استعمال الإعلام الآلي في كل مصالح إدارة الضرائب.
- ربط المصالح الضريبية المركزية و المحلية بنظام الإعلام الآلي (Réseau) و لتوضيح الصورة أكثر يمكن تتبـع مسـار المعلومـة الجبائيـة علـى المسـتوى الـوطني فـي الشـكل التـالي :



المصدر : من إعداد الباحث

*** تفعيل نظام الاتصال و الإعلام و ذلك عن طريق :**

- فتح قنوات تعاون و اتصال مستمر بين إدارة الضرائب و الشركات المختلفة ، وأن تساعد هذه الإدارة الشركات على التحول إلى النظم الإلكترونية حتى يكون للإدارة الدور الفاعل في هذا التحول تحت مراقبتها، و ذلك لمساعدة هذه الشركات إلى الولوج إلى خدمة الحكومة الإلكترونية على غرار دول عديدة.
- يجب أن تشجع الإدارة الضريبية تدفق المعلومات من خلال صفحات المعلومات web pages و الخدمات المعلوماتية الأخرى و ربط جميع مراكز المعلومات و مصادرها على شبكة الأنترنيت [39] ومن شأن هذا أن يحقق الشفافية و الوضوح.
- تطور نظام الاتصال الدولي و التنسيق من خلال تتبع كل المؤسسات و الأفراد فيما يخص التوطير و التحولات البنكية ، سواءا أكانت لغرض تجاري أو خاص.

2-2 من حيث التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية

*** من حيث عملية البرمجة :**

- ينبغي تفعيل إجراءات البرمجة بشكل يسمح بالانتقال من الرقابة العامة إلى الرقابة المعمقة حتى تتكامل مراحل الرقابة.
- يجب تسطير برنامج الرقابة العامة و متابعته من طرف السلطات المركزية.
- يجب الاعتماد على الأساليب الكمية في عملية البرمجة التي تؤدي إلى تحليل الحظر الجبائي من جهة ، و تنويع أشكال الرقابة التي تبنى على مراقبة كل أنواع الأنشطة.
- يجب ان تتم بصورة آلية برمجة كل المؤسسات التي تتوقف مؤقتا عن النشاط، أو تنهي النشاط، أو تغير مكان النشاط .
- يجب تحديث معايير اختيار القضايا تماشيا مع التحولات المتسارعة بالاقتصاد، مع ترك الحرية لمصالح الوعاء القاعدية في اعتماد معايير قد تكون ذات خصوصية على مستوى مصالحهم.
- يجب ان تتم برمجة أصحاب المهن الحرة و مسيري الشركات و أعضاءها للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بعد ظهور أولى علامات الثراء الخارجي دون التقيد بتاريخ بداية النشاط.
- يجب ان يتم بصورة آلية برمجة كل المؤسسات المستفيدة من الامتيازات الجبائية أيا كان نوع النشاط.
- ينبغي الرفع من عدد القضايا المبرمجة فيما يخص المعاملات العقارية مع ترك الحرية للمصالح المحلية تماشيا مع خصوصية كل منطقة.

*** من حيث الوسائل المادية و البشرية المحولة لعملية الرقابة**

حتى تضطلع مصالح الرقابة الجبائية بمهامها ينبغي أن تدعم بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة و النزاهة و الالتزام طبقا لمدونة أخلاقيات المهنة ، كما يجب ان تمنح لهم الوسائل المادية و المالية الكافية لتنفيذ مختلف البرامج بعيدا عن ضغط المحيط.

*** من حيث تقنيات عملية الرقابة الجبائية**

يجب التركيز وبصورة أولية على التحقيق في الوثائق المؤدي إلى التحقيق المعمق لاحقا :

أ-_استخدام المؤشرات و النسب التالية أثناء مباشرة الرقابة

- نسبة هامش الربح الإجمالي = $\frac{\text{مجمل الربح}}{\text{مجموع المبيعات}} \times 100$

- نسبة تكلفة المبيعات إلى المبيعات = $\frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{المبيعات}} \times 100$

- معدل دوران المخزون = $\frac{\text{تكلفة البضاعة المباعة}}{\text{متوسط المخزون}}$ = مرة

- فترة التخزين = $\frac{\mathbf{360}}{\textbf{معدل دوران المخزون}}$ = **مرة**

- معدل دوران الأصول = $\frac{\text{المبيعات}}{\text{الأصول}}$ = **مرة**

ب-_أما بالنسبة للمصاريف ذات العلاقة الوثيقة بالمشتريات و الإنتاج و التخزين و المبيعات، يجب_التركيز على النسب التالية :_[40]

- نسبة مصاريف الوقود و الطاقة = $\frac{\text{مصاريف الوقود و الطاقة و الزيوت}}{\text{تكلفة الإنتاج}}$ **100X**
- نسبة مصاريف الكهرباء = $\frac{\text{قيمة فواتير الكهرباء}}{\text{تكلفة الإنتاج}}$ **100X**
- نسبة مصاريف التغليف = $\frac{\text{مصاريف اللف و التغليف}}{\text{المبيعات}}$ **100X**
- نسبة مصاريف النقل للداخل = $\frac{\text{مصاريف النقل للداخل}}{\text{المشتريات}}$ **100X**
- نسبة مصاريف النقل للخارج = $\frac{\text{مصاريف النقل للخارج}}{\text{المبيعات}}$

و للتوضيح أكثر أن التحقيق المحاسبي للمؤسسات الصناعية الإنتاجية أعقد مما يتصور نظرا لكثـرة البيانـات المحاسبية المتداخلة في إنتاج المعلومات المالية وذلك ان مباشرة أعمال التحقيق تشمل المجالات التالية :

- مجال التكلفة المباشرة الداخلة في الإنتاج.
- مجال الأجور المباشرة على الإنتاج.
- مجال التكلفة غير المباشرة .
- مجال البضائع تحت الصنع.
- مجال البضائع تامة الصنع.

ج-_دراسة نسبة الربح و مقارنتها مع السنوات السابقة :

ينبغي مقارنة الربح الجبائي_ مع الربح المحاسبي ، مع دراسة اهم البنود التي أدت إلى التعديلات إن وجـدت، لذلك يجب على المحققين المتابعة الدقيقة لحسابات الأعباء تماشيا مع التغيرات التـي حصـلت فـي التشـريع الساري المفعول. وقد يضطر المحقق إلى طريقة المتوسط الحسابي البسيط لتحديد الربح أحيانا [41] عنـدما يتصادف مع مؤسسة تسوق ثلاثة أصناف أو أكثر من المنتجات، أخذا بعين الاعتبار عناصر أساسية مهمة في التحليل مثل شهرة المحل، وقد يلجأ إلى طريقة المتوسط الحسابي المرجح إذا وجد أن نسبة الربح المستخرجة منحازة لأحد الأصناف على حساب باقي الأصناف .

خلاصة

لعب النظام الرقابي الجبائي دورا إيجابيا إلى حد ما في الحد من تنامي ظاهرة التهـرب الضـريبي فـي الجزائر خلال سنوات ما قبل الأزمة المالية و الاقتصادية العالمية، ولقد تعاظم دوره بعد الأزمـة خصوصـا بعدما أيقن العالم خطورة الفساد الاقتصادي و تنامي الجنات الضريبية في إستشراء الأزمـة . لقـد خسـرت الخزينة العمومية في الجزائر قرابة 50% من مداخيل الجباية البترولية منذ أن تراجعت أسـعار المحروقـات،

ولذلك بات من الضروري البحث عن تفعيل النظم الضريبية الوطنية بواسطة آليات الرقابة الجبائيـــة لاســـتعادة الحقوق المهربة ، و الرفع من قدرة الأداء لمحاربة التهرب و التقليل من آثار الأزمة.

قائمة الهوامش والمراجع :

1. أ.د. عبد الحميد الغزالي – الأزمة المالية العالمية التشخيص و المخرج، ص : 01 التحميل يوم : 2009/03/09
2. أ.د عبد الحميد الغزالي ، مرجع سابق ص : 2
3. دومنيك شراوس –كان المدير العام لصندوق النقد الدولي– نشرة صندوق النقد الدولي الالكتروني بتاريخ : 13 أكتوبر 2008
4. د. عبد الحسين الوداي العطية – الاقتصاديات النامية– أزمات وحلول– دار الشروق العربية– عمان– الأردن 2001 ص : 139.
5. Bulletin de l'association ATTAC. N°73. février 2009. Attac fr@attac.org Consulté le 12/03/2009
6. د. حمدي عبد العظيم –عولمة الفساد و فساد العولمة– الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر– 2008 ص:169.
7. محمود عبد الفضيل : مفهوم الفساد ومعاييره، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2004، ص 80 .
8. بوعلام ولهي – عجلان العياشي– التهرب الجنائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي– مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير– جامعة فرحات عباس– سطيف ، الجزائر العدد 2008/08
9. أ. ولهي بوعلام – نحو تفعيل أدوات السياسة الضريبية لمواجهة الأزمة المالية العالمية– حالة الجزائر– المؤتمر العلمي السادس– كلية العلوم الإدارية و المالية – جامعة فيلادلفيا– الأردن، ماي 2009.
10. تقرير الآفاق الاقتصادية العالمية 2009 : www.worldbank.org
11. تقرير الآفاق الاقتصادية العالمية 2009، www.worldbank.org
12. وكالة الأنباء الكويتية من موقع www.kuna.net.kw التحميل يوم 2009/03/13
13. نشرة صندوق النقد الدولي – منطقة الشرق الأوسط و شمال لأفريقيا تتجاوز الأزمة العالمية – 10 مايو 2009.
14. للمزيد أنظر إعلان الدوحة بشأن تمويل التنمية– مؤتمر المتابعة الدولي لتمويل التنمية– الأمم المتحدة– ديسمبر 2008.
15. د. عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسات المالية، الطبعة أ ، منشاة المعارف ، الأسكندرية ص 223.
16. A .Hamini < L'audit Comptable et financier > Ed. Berti ,Algérie , 2001 P: 172.
17. أ. خلاصي رضا – المراجعة الجبائية تقديمها و منهجيتها ، رسالة ماجستير غير منشورة – كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ،2000 ، ص 20.
18. أ . بوعلام ولهي – مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر – رسالة ماجستير غير منشورة – كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ،2004 ص :9.
19. عيسى بو لخوخ – الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي – رسالة ماجيستير غير منشورة – كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير – جامعة باتنة،2004 ص : 57.
20. المادة 18–1 من قانون الإجراءات الجبائية.
21. Note N° 1519 MF/ DGI/DRV du 30.10.2000
22. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة – المديرية العامة للضرائب 2006،ص : 13.
23. أنظر المادة 20 الفقرات من 2 إلى 9 من قانون الإجراءات الجبائية.
24. Circulaire N° 35 MF /DGI/du 15.02.2000.
25. الجريدة الرسمية رقم 50 جويلية 1997.
26. المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة .
27. راجع الموقع الإلكتروني لمجلس المحاسبة.
28. أنظر الجريدة الرسمية رقم 12 بتاريخ 1999/02/28 – التقرير السنوي لسنتي 1996–1997 وقد عالج هذا التقرير بشكل مفصل إجراءات التنسيق بين مصالح الجمارك و الضرائب لغرض محاربة التهرب الضريبي.

29. خطاب رئيس الجمهورية – مجلس الوزراء 31 أوت 2008 حيث قال " كما يجب ترشيد نفقات الميزانية من أجل وضع حد للتجاوزات و البرمجة العشوائية و لايسعني هنا أن أسجل أن التأخر الذي طال برامج الاستثمار العمومي قد كلف الخزينة العمومية إلى حد الآن زيادات بالغة في القيمة.
30. خطاب رئيس الجمهورية عبد العزيز بوتفليقة في الجلسات الوطنية حول المؤسسات الصغيرة و المتوسطة خلال شهر جانفي 2005..
31. la lettre de D.G.I Conférence annuelle des cadres dirigeants
32. أ عبد الله بن حاسين الجابري ، الفساد الاقتصادي ، أنواعه ، أسبابه، آثاره ، علاجه ، جامعة أم القرى ، المملكة العربية السعودية ، ماي 2005.
33. د.ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر – دار قرطبة ، الجزائر 2004، ص 06.
34. Séminaire International du CREDAF L'élargissement de l'assiette et le recensement des Contribuables; Alger ,13juin 2007.
35. . تقرير البنك الدولي – الحكم الجيد لأجل التنمية في الشرق الأوسط و شمال إفريقيا – تحسين التضمينية ة و المشاركة ، 2003.
36. أ.د صالح صالحي ، مكانة مؤسسة الحسبة في الاقتصاد الإسلامي و دورها في القضاء على الفساد الاقتصادي– المؤتمر العلمي الثالث للاقتصاد الإسلامي– جامعة أم القرى – المملكة العربية السعودية 2005.
37. المرسوم التنفيذي رقم 364/07 بتاريخ 2007/11/28.
38. د.كمال رزيق ، أ. فضلي عبد الحليم – نظام المعلومات الجبائي الجزائري. الموقع www.drdsi.cerist.dz للتحميل يوم 2009/08/20.
39. إلهام محمد الصحابي عبد الغفار ، المعالجة الضريبية للصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية– رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة عين شمس– مصر 2004 ص : 110.
40. د. طارق عبد العال حماد – مشكلات ضريبية معاصرة – كلية التجارة – جامعة عين شمس – مصر 2003 ص : 117.
41. د. سمير شرف – د. عدنان العربيد ، ناصر الخطيب، توثيق متطلبات إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة– مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث ، المجلد 29، العدد 2007/02 ص : 199.